

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24281C

Inscrit le 16 avril 2008

Audience publique du 16 décembre 2008

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 12 mars 2008 (n^{os} 22015 et 22971 du
rôle)
dans un litige l'opposant à M. ... et à son épouse Mme ... ,
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24281C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2008 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré le 2 avril 2008 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 12 mars 2008, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré fondés le recours introduit par Monsieur ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions du 24 juillet 2006 (n° C13131) rejetant comme non fondée la réclamation par lui introduite le 14 novembre 2005 à l'encontre des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 1995 à 2004, émis en dates respectivement du 18 août 2005 et du 9 novembre 2005, ainsi que le recours introduit par Madame ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2001 à 2004, émis en date du 18 août 2005, pour prononcer la réformation des actes déferés en ce sens que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... pour les années 2001 à 2004 inclus sont à imposer suivant le taux préconisé par les époux ...-... dans le cadre de leur réclamation du 14 novembre 2005 et que le revenu d'une occupation salariée en provenance des Pays-Bas de Monsieur ... à prendre en considération pour l'application de l'article 134 LIR pour l'année 2004 est de 20.000 € ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 mai 2008 par les époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en sa plaidoirie et Monsieur ... en ses explications à l'audience publique du 30 septembre 2008.

A la suite de l'émission de bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1995 à 2004, Monsieur ... et son épouse, Madame ... introduisirent le 14 novembre 2005 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », en faisant état de violations des principes de précaution, de confiance légitime, du contradictoire et de l'égalité de traitement, ainsi que de différentes considérations d'ordre technique reprises sous le point B., intitulé « *Technische Anfechtungen* », de leur réclamation, tout en soumettant une proposition d'arrangement en guise de conclusion.

Par décision du 24 juillet 2006 référencée sous le numéro C13131, le directeur prit position par rapport à la seule réclamation de Monsieur ... dans les termes suivants :

« Nach Einsicht der am 15. November 2005 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr, L-..., die berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 vom 9. November 2005 und die berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 18. August 2005, anfight;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass laut §234 AO bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, der neue Bescheid selbständig anfechtbar ist, soweit die Änderung reicht;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt ; dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden (Conseil d'Etat 06.02.1996, Nr. 8925); dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1995 bis 2004 ergeht;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt für die strittigen Jahre eine Neuberechnung der Steuer veranlasst hat indem es gemäß Artikel 134 des Einkommensteuergesetzes (LIR) ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in eine fiktive Besteuerungsgrundlage miteinbezogen hat, um den globalen, auf das justierte Einkommen im Sinn von Artikel 126 LIR anzuwendenden Steuersatz festzusetzen;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass das Steueramt durch ein am 25 Juli 2005 eingegangenes Schreiben der holländischen Behörde (FIOD-ECD) darauf aufmerksam gemacht wurde, dass der Reklamant in den strittigen Jahren Einkünfte aus einer holländischen Gesellschaft bezogen hat; dass die Nachprüfung ergeben hat, dass dieses ausländische Einkommen in den

entsprechenden luxemburgischen Einkommensteuererklärungen nicht eingetragen worden war;

In grundsätzlicher Erwägung, dass das Steueramt in Anwendung von § 222 AO berechtigt ist, in jedem Falle eine Berichtigungsveranlagung vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige unrichtige, unzureichende oder unvollständige Steuererklärungen abgegeben hat (ständige Rechtsprechung, s.: Conseil d'État 23.12.1964, Nr. 5684);

In Erwägung, dass der Reklamant zwar angibt, er habe immer offen über seine internationale Berufstätigkeit sowohl mit den luxemburgischen als auch mit den holländischen Steuerbehörden gesprochen und mit letzteren sogar die niederländischen und luxemburgischen Einnahmen in Steuervereinbarungen schriftlich festgelegt und behauptet "es obliege der luxemburgische Steuerbehörde, relevante Unklarheiten mit dem Steuerpflichtigen zu klären und deshalb sei ihm keine Schuld anzurechnen, wenn wichtige Fakten als nicht relevant abgetan worden seien"; dass eine solche intensive Kontaktaufnahme zumindest nicht aus seiner luxemburgischen Steuerakte hervorgeht;

In Erwägung, dass der Reklamant zwar einerseits ein Schreiben vom 12. September 2005 an das holländische Steueramt beigelegt hat, mit dem das ...Adviesbureau Drs. ... & Partners BV eine Vereinbarung zur Gesellschaftssteuer festhält mit der unter anderem verschiedene Softwareeinnahmen des Reklamanten rückgängig gemacht werden; dass diese Gesellschaftserklärung jedoch nicht dazu dienen kann das persönliche Einkommen des Reklamanten zu ermessen zumal dieser andererseits auch die persönlichen holländischen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 bis 2004 beigelegt hat, mittels deren Angaben das luxemburgische Steueramt das ausländische Einkommen angesetzt hat;

In Erwägung, dass diese Angaben zum holländischen Einkommen des Reklamanten nicht in den abgegebenen luxemburgischen Einkommensteuererklärungen aufgeführt oder erwähnt worden waren;

In Erwägung, dass daher ein Berichtigungsgrund gemäß § 222 AO gegeben war, insofern das Steueramt bei Prüfung der Steuererklärungen, und somit des eindeutig erklärten Einkommens, keine Bedenken gegen dessen Richtigkeit und Vollständigkeit haben konnte, und ihm von daher keine nötigen Ermittlungen oblagen (§ 205, Abs. 2 AO), insbesondere ohne willkürliche oder schikanöse Vorgehensweise (s.a.: Tribunal administratif 14.03.2001, Nr. 12327);

In Erwägung, dass sich aus den zur Verfügung stehenden Angaben keine Erkenntnisse ergeben, die eine Neuberechnung der berichtigten Einkommensteuerbescheide rechtfertigen;

In Erwägung, dass das Steueramt also zu Recht und im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen berichtigte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2004 erlassen hat; dass darüber hinaus die Besteuerungen nicht angefochten sind;

A u s d i e s e n G r ü n d e n

E n t s c h e i d e t :

die Anfechtungen der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995 bis 2004 sind zulässig, sie sind aber als unbegründet zurückzuweisen ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 octobre 2006, Monsieur ... fit introduire un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale

précitée. En cours d'instruction de ce recours, il informa le tribunal par courrier déposé en date du 2 avril 2007 de sa renonciation au volet du recours concernant les années d'imposition 1995 à 2000, ainsi qu'à différents moyens énoncés dans le cadre de sa requête introductive d'instance.

La réclamation ci-avant visée ayant été introduite à la fois par Monsieur ... et son épouse Madame ..., mais cette dernière ne s'étant pas vu adresser de décision directoriale afférente, elle fit introduire, par requête déposée le 22 mai 2007, un recours contentieux tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs des années 2001 à 2004.

A travers un jugement du 12 mars 2008, le tribunal administratif joignit ces deux recours et les déclara recevables. Quant au fond, le tribunal constata que le directeur, dans sa décision déférée du 24 juillet 2006, outre de justifier dans son principe l'émission de bulletins rectificatifs par le bureau d'imposition, n'a pas pris position par rapport aux points concrètement critiqués par Monsieur ... dans sa réclamation du 14 novembre 2005 concernant l'application alléguée d'un taux majoré aux revenus de son épouse nonobstant sa qualité de fonctionnaire communautaire, le directeur s'étant limité à constater que c'est à juste titre et en conformité avec la loi que des bulletins rectificatifs ont pu être émis pour les années concernées. Le tribunal releva encore que la prise de position fournie par le délégué du gouvernement à la demande du tribunal à la suite de la renonciation de Monsieur ... à partie de son recours ne l'éclaire pas d'avantage sur la démarche concrètement retenue au niveau des bulletins rectificatifs ayant fait l'objet de la décision directoriale déférée, mais se limite à énoncer la position de principe qu'en sa qualité de fonctionnaire de la Cour de justice des Communautés européennes, Madame ... a son domicile fiscal aux Pays-Bas, de sorte qu'une imposition luxembourgeoise sous réserve de progression serait exclue dans son chef.

Sur base de ces éléments, le tribunal dégagera la conclusion suivante :

« Les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu ayant fait l'objet de la décision directoriale déférée ne comportent pas d'éléments de motivation spécifiques permettant de justifier l'application du taux global aux revenus de software (software claims) et aux revenus de location de Madame Le demandeur ayant de son côté illustré de manière chiffrée pour chaque année fiscale concernée ses prétentions sans que l'Etat n'ait autrement contesté ces prétentions quant à leur principe et quant à leur montant, le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit en défense, est partant amené à faire droit aux conclusions du demandeur, faute pour la décision déférée de se justifier par ses propres éléments de motivation, voire pour le dossier administratif versé en cause de comporter des éléments suffisamment précis pour retracer la démarche suivie à la base par le bureau d'imposition et implicitement avalisée par le directeur.

La même conclusion s'impose par rapport aux revenus d'une occupation salariée de source néerlandaise touchés par Monsieur ... au titre de l'année 2004, étant donné que le montant que le demandeur entend voir prendre en considération est dûment documenté en cause, mais que l'Etat, de son côté, reste en défaut de justifier la prise en compte du montant retenu par le bureau d'imposition dans le cadre du bulletin rectificatif, voire de contester, concrètement, le caractère net du montant tel que préconisé par Monsieur ... ».

Par voie de conséquence, le tribunal jugea qu'il y a lieu, par réformation de la décision directoriale et des bulletins déférés, de dire que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... sont à imposer suivant le taux préconisé dans le cadre de la réclamation des époux ...-... et de retenir que le revenu d'une occupation salariée en

provenance des Pays-Bas de Monsieur ... à prendre en considération pour l'application de l'article 134 LIR pour l'année 2004 est de 20.000 €.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2008, le délégué du gouvernement Monique ADAMS, sur base d'un mandat lui conféré le 2 avril 2008 par le ministre des Finances, releva appel de ce jugement du 12 mars 2008 pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

La Cour est amenée à se prononcer liminairement sur la question de l'admissibilité du mémoire en réponse déposé le 16 mai 2008 et rédigé et signé par les époux ...-... personnellement sans l'assistance d'un avocat à la Cour.

Au vœu des dispositions combinées des articles 39 et 49 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, un mémoire en réponse déposé devant la Cour administrative doit obligatoirement être signé par un avocat à la Cour, de manière que tout mémoire déposé par une partie à l'instance d'appel sans assistance d'un avocat à la Cour ne respecte pas ce monopole légal de la représentation devant la Cour administrative et doit ainsi être écarté des débats en raison de ce non-respect d'une forme substantielle.

Il s'ensuit que le mémoire déposé le 16 mai 2008 par les intimés doit être écarté des débats.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

L'Etat précise d'abord que son appel est limité au volet du jugement entrepris décidant que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... pour les années 2001 à 2004 sont à imposer suivant le taux préconisé par les époux ...-... dans le cadre de leur réclamation du 14 novembre 2005.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les époux ...-... ont fait l'objet, au titre de ces années d'imposition, à chaque fois d'une imposition collective et ont été rangés dans la classe d'impôt 2, ce qui aurait comme corollaire nécessaire et automatique l'application d'un seul et même taux d'imposition à l'ensemble des revenus imposables. Or, le principe de l'imposition collective et l'application d'un taux d'impôt unique auraient été déjà retenus dans les bulletins d'impôt initiaux qui, en l'absence de contestation en temps utile, auraient acquis force de chose décidée et ces mêmes volets décisionnels n'auraient pas constitué l'objet des rectifications opérées par les bulletins d'impôt du 18 août 2005, de manière que ces points n'auraient pas pu être contestés à travers la réclamation du 14 novembre 2005 et ensuite déférés au tribunal administratif. De la sorte, l'application d'un taux majoré aux revenus de source luxembourgeoise de Madame ... ne serait pas une conséquence des rectifications opérées par le bureau d'imposition mais la conséquence logique et automatique de l'imposition collective des revenus du ménage des époux ...-... retenue en son principe déjà à travers les bulletins d'impôt initiaux. En considération de ces éléments, le délégué du gouvernement soutient que les premiers juges auraient retenu à tort que même en présence d'une imposition collective, deux taux d'imposition différents seraient applicables, dont un taux de base pour les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... et un autre taux pour les autres revenus du ménage, l'application de deux taux différents n'étant en réalité concevable qu'en présence d'impositions séparées des époux ...-... ayant comme corollaire leur soumission à la classe d'impôt 1 pour chacun d'eux individuellement.

Au vœu du § 234 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), « *bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum*

Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht ».

Il découle de cette disposition qu'un bulletin rectificatif d'un bulletin d'impôt antérieur ne peut être contesté par une réclamation, et dans la suite par un recours contentieux, que dans la limite des modifications portées aux bases d'imposition et à la cote d'impôt à travers ledit bulletin rectificatif, l'ensemble des bases d'imposition et la cote d'impôt en découlant fixées dans le bulletin initial et non affectées par les rectifications pouvant seulement être contestées, alors même qu'elles auraient été matériellement reprises par le bulletin rectificatif pour les besoins du recalcul, qu'à travers des voies de recours dirigées en temps utile contre le bulletin d'impôt initial.

Or, force est de constater que les bulletins de l'impôt sur le revenu initiaux pour les années 2001 à 2004 retiennent tous que les époux ...-... sont imposés collectivement et rangés dans la classe d'impôt 2 en tant que contribuables résidents du chef de ces années d'imposition, le bulletin relatif à l'année 2001 précisant même qu'il diffère de la déclaration d'impôt notamment en ce qu'il retient l' *« imposition collective des époux »*.

D'un autre côté, les redressements opérés par le bureau d'imposition à travers les bulletins rectificatifs du 18 août 2005 sur base du § 222 (1) n^{os} 1 et 2 AO se résument comme suit :

- pour l'année 2001, requalification du bénéfice de profession libérale de 268.800 LUF de Monsieur ... en revenu d'occupation salariée à hauteur de 264.031 LUF ; ajout d'un revenu d'occupation salariée exonéré de 1.660.684 LUF d'origine néerlandaise dans le chef de Monsieur ... ;
- pour l'année 2002, requalification du bénéfice de profession libérale de 6.720 € de Monsieur ... en revenu d'occupation salariée à hauteur de 6.597 € ; ajout d'un revenu d'occupation salariée exonéré de 41.113 € d'origine néerlandaise dans le chef de Monsieur ... ;
- pour l'année, 2003, requalification du bénéfice de profession libérale de 9.676 € de Monsieur ... en revenu d'occupation salariée à hauteur de 9.508,83 € ; ajout d'un revenu d'occupation salariée exonéré de 41.157,17 € d'origine néerlandaise dans le chef de Monsieur ... ;
- pour l'année 2004, requalification du bénéfice de profession libérale de 9.984 € de Monsieur ... en revenu d'occupation salariée à hauteur de 9.812,48 € ; ajout d'un revenu d'occupation salariée exonéré de 41.161,52 € d'origine néerlandaise dans le chef de Monsieur ... ; augmentation du revenu de location de biens imputé à Madame ... de 19.126 € à 26.068,92 €.

Il se dégage de la confrontation de ces éléments que la décision de la soumission des époux ...-... à l'imposition collective et à la classe d'impôt 2 en tant que contribuables résidents a été retenue, pour toutes les années d'imposition en cause, dans les bulletins de l'impôt sur le revenu initiaux et n'a été altérée en aucune manière par les bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs du 18 août 2005.

Par voie de conséquence et conformément aux principes ci-avant rappelés, cette décision, faisant partie desdits bulletins de l'impôt sur le revenu initiaux pour les années d'imposition 2001 à 2004, a acquis force de chose décidée avec ces mêmes bulletins, à défaut de la preuve d'une voie de recours introduite en temps utile à leur rencontre et soit encore pendante soit vidée dans le sens voulu par les actuels intimés, et ne saurait partant plus être

remise en cause dans le cadre d'une voie de recours dirigée contre les bulletins rectificatifs du 18 août 2005 dont l'objet ci-dessus précisé est étranger à cette décision. Il y a lieu d'ajouter que l'argumentation développée par les actuels intimés en première instance et relative à la qualité de contribuable non résident dans le chef de Madame ... au vu de sa qualité de fonctionnaire communautaire engagée à partir des Pays-Bas et à l'inapplicabilité à son égard de l'article 134 LIR, visant seulement les contribuables résidents, n'est pas de nature à affecter cette conclusion au vu du caractère définitif de ce volet des bulletins de l'impôt sur le revenu initiaux qui prohibe sa remise en question indépendamment de la question de son caractère justifié.

Il en découle que l'appel de l'Etat, tel que délimité dans la requête d'appel, est justifié et que le jugement entrepris du 12 mars 2008 encourt la réformation partielle en ce sens que le chef de réformation prononcé par ledit jugement consistant à retenir que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... pour les années 2001 à 2004 inclus sont à imposer suivant le taux préconisé par les époux ...-... dans le cadre de leur réclamation du 14 novembre 2005 est à omettre et que le recours initial est à déclarer non fondé dans cette mesure.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

écarte des débats le mémoire en réponse déposé le 16 mai 2008 par les époux ...-...,

reçoit en la forme l'appel du 16 avril 2008 limité au volet du jugement entrepris décidant que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... pour les années 2001 à 2004 sont à imposer suivant le taux préconisé par les époux ...-... dans le cadre de leur réclamation du 14 novembre 2005,

au fond, dans la mesure de l'appel introduit, le déclare justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 12 mars 2008, dit que le chef de réformation prononcé par ledit jugement consistant à retenir que les revenus de source luxembourgeoise de Madame ... pour les années 2001 à 2004 inclus sont à imposer suivant le taux préconisé par les époux ...-... dans le cadre de leur réclamation du 14 novembre 2005 est à omettre et que le recours initial est à rejeter comme n'étant pas fondé dans cette mesure,

condamne les intimés aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 16 décembre 2008 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.CAMPILL